

**LES STAR CAC
FONT LEUR SEMINAIRE**

 **ecf**
PARIS/ÎLE-DE-FRANCE

La notion d'établissement stable en matière d'IS

05 06 07
DÉCEMBRE

Généralités

- La notion d'établissement stable permet de déterminer si une activité industrielle ou commerciale exercée dans un État est imposable au lieu d'exercice des activités ou, au contraire, seulement au lieu de la résidence de l'entreprise.
- Le but étant le partage de la base taxable entre les états

la notion d'offre et le lien physique

- Elle repose sur l'idée qu'un lien physique doit exister entre une entreprise étrangère et un territoire pour que ce dernier ait le droit d'imposer une part des profits (approche fondée sur l'offre).
- C'est la notion qui prévaut à ce jour dans la plupart des conventions internationales

La notion de marché

- Avec le développement du commerce électronique et de l'économie numérique, certains États cherchent aujourd'hui à redonner de l'importance à une ancienne approche fondée sur le marché (approche fondée sur la demande).
- Lorsqu'elle se concrétisera, cela modifiera les règles de territorialité applicables aux entreprises multinationales

Pour mémoire : le principe de subsidiarité

- Le principe de subsidiarité des conventions internationales a été fixé par la jurisprudence et celui-ci suppose qu'une convention fiscale bilatérale **ne peut pas**, par elle-même servir de base légale à une imposition.
- CE ass 28-06-2002 n°232276 min c: Sté Scheider electric

Première exception

- Le Conseil d'État a eu l'occasion d'appliquer les stipulations claires d'une convention et non la loi fiscale nationale pour déterminer l'assiette de l'impôt.
- CE 12-03-2014 N° 36528 min. c/ Sté Celine

Puis

- Dans un arrêt de plénière fiscale en date du 11 décembre 2020, la Haute Cour a modifié son interprétation des conventions fiscales, **quant à l'utilisation des commentaires OCDE**, pour élargir la notion d'établissement stable à nombres de situations qui visent l'économie numérique, avec des potentialités d'application plus large.
- CE 11/12/2020 n° 420174, min c/Conversant International Ltd

Et enfin

- Par une décision du 31 mai 2022, le Conseil d'État vient de préciser qu'il appartient au juge d'appliquer directement les stipulations d'une convention internationale qui sont relatives aux modalités d'élimination des doubles impositions et non la répartition du pouvoir d'imposer entre deux états, **sans recourir au droit interne.**
- CE 31-5-2022 n° 461519

Rappel

- Une société étrangère qui n'exploite pas d'entreprise en France, au sens du droit interne, peut tout de même être passible de l'impôt sur les sociétés dans notre pays en tant qu'elle y dispose **d'un établissement stable** au sens conventionnel.
- La France a en effet, sur le fondement de l'article 209, I du CGI, le droit d'imposer les bénéfices dont l'imposition lui est attribuée par une convention fiscale.
- CE 18 octobre 2018 n° 405468, 10^e et 9^e ch., Sté Aravis Business Retreats Limited : RJF 1/19 n° 19.

Le projet BEPS

- L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) fait référence aux stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les différences dans les règles fiscales en vue de faire « disparaître » des bénéfices à des fins fiscales ou de les transférer dans des pays ou territoires où l'entreprise n'exerce guère d'activité réelle.
- Le Cadre inclusif sur le BEPS rassemble 140 pays et juridictions qui travaillent en collaboration pour mettre en œuvre les mesures BEPS et lutter contre le BEPS.
- <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>

Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers

- Le Cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Cadre inclusif) a approuvé une solution reposant sur deux piliers pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.
- Les composantes de chaque pilier, qui ont été convenues, sont décrites dans les paragraphes suivants.

Pilier 1 : champ d'application

Les entreprises couvertes sont les entreprises multinationales (EMN):

- dont le CA mondial dépasse 20 milliards d'euros
- et dont la rentabilité (c'est-à-dire le ratio bénéfice avant impôt/chiffre d'affaires) est supérieure à 10 %, calculée en utilisant un mécanisme de moyenne

sachant que le seuil de CA sera abaissé à 10 milliards d'euros sous réserve d'une mise en œuvre réussie, y compris du volet relatif à la sécurité juridique en matière fiscale pour le Montant A, l'examen correspondant devant débuter 7 ans après l'entrée en vigueur de l'accord, et être achevé en un an au plus.

Les industries extractives et services financiers réglementés sont exclus.

Pilier 2 : Champ d'application

- Les règles GloBE (les règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition) s'appliqueront aux EMN qui réalisent un CA d'au moins 750 millions d'euros, tel que déterminé dans le cadre de l'Action 13 du BEPS (déclaration pays par pays).
- Les pays sont libres d'assujettir à la règle d'inclusion du revenu (RDIR) les EMN ayant leur siège dans leur territoire, même si celles-ci n'atteignent pas le seuil de chiffre d'affaires.
- <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>

Pilier 2 : L'accord du 1^{er} juillet 2021

- Une étape importante a été franchie lorsque, le 1^{er} juillet 2021, 130 des 139 États ou territoires participant alors au Cadre inclusif (la Barbade, le Pérou, Saint-Vincent-et-les-Grenadines et le Togo les ont rejoints ensuite, portant le total à 134, puis l'Estonie, la Hongrie et l'Irlande, portant le total à 137 sur, à ce moment, un nombre total de membres de 141) ont adopté une déclaration commune affirmant leur accord de principe sur les principes directeurs qui devront régir les Piliers 1 et 2.

Le Pilier 2 suite1

- Cet accord repose sur deux règles qui doivent être introduites dans le droit interne des pays concernés et sur une convention multilatérale.

Le Pilier 2 suite1

- les **règles à introduire en droit interne**, désignées sous le vocable « GloBE » (Global anti-Base Erosion), sont:

* la règle d'inclusion du revenu (RDIR, ou « Income Inclusion Rule » ou encore « IIR ») et son « filet de sécurité »,

* la règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII ou « Under Taxed Payments Rule » ou « UTPR »).

Ces règles devraient faire l'objet d'une directive au sein de l'Union européenne.

Pilier 2 suite 3

- la **règle à introduire en droit conventionnel** est celle de l'assujettissement à l'impôt (« Subject to Tax Rule » ou « STTR »), destinée à permettre l'application d'une retenue à la source au titre de paiements intragroupes qui ne sont pas soumis à une imposition minimale ;
- **ce principe ne sera pas introduit dans le droit de l'Union européenne, mais devrait faire l'objet d'une convention multilatérale.**

- Les ministres de l'Économie de France, d'Allemagne, d'Italie, des Pays-Bas et d'Espagne ont publié le 9 septembre 2022 un **appel à la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial dès 2023** :
 - (...) *nous réaffirmons aujourd'hui notre engagement renforcé à mettre en œuvre rapidement l'impôt sur les sociétés minimum effectif mondial. (...). Si l'unanimité n'est pas atteinte dans les prochaines semaines, nos gouvernements sont pleinement déterminés à donner suite à notre engagement. Nous sommes prêts à mettre en œuvre l'imposition minimale effective mondiale en 2023 et par tous les moyens légaux possibles. Nous sommes également pleinement déterminés à achever les travaux sur une meilleure redistribution des droits d'imposition des bénéficiaires des grandes multinationales mondiales avec l'objectif de signer une convention multilatérale d'ici la mi-2023. »*

Pilier 2 : ou en est-on ?

- Les débats sur la surtaxe d'impôt sur les sociétés relancent l'idée d'une adoption de la proposition de directive - à ce stade toujours bloquée par le veto hongrois - par une voie détournée i.e. :
 - Soit coopération renforcée :
 - L'autorisation de procéder à une coopération renforcée est accordée par le Conseil des ministres, qui statue à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission et après approbation du Parlement européen.
 - au moins 55 % des Etats de l'UE (15 Etats) représentant 65 % de la population européenne
 - Une fois l'autorisation donnée, 9 pays au moins doivent participer à cette coopération qui ne s'applique qu'à ces derniers
 - Soit introduction dans le droit interne avec coopération « opérationnelle » entre les Etats ayant pris la même position. A noter la publication de la [proposition de législation UK](#)
- Dates prévues dans la proposition de directive (Com 2021-823) :
 - GLoBE : (règle d'inclusion du revenu –RIR) : applicable aux exercices fiscaux commençant à partir du 31 décembre 2023. En pratique, pour les entreprises ayant des exercices calés sur l'année civile, l'exercice ouvert à compter du 1er janvier 2024
 - Règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés (RBII) : applicable aux exercices fiscaux commençant à partir du 31 décembre 2024, soit à compter du 1er janvier 2025
 - Date de transmission de la déclaration : la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire (...) est déposée auprès de l'administration fiscale de l'Etat membre dans lequel l'entité constitutive est située au plus tard quinze mois après le dernier jour de l'année fiscale déclarable, soit en pratique au plus tard en mars 2026.

Pilier 2 : ou en est-on ?

- Les débats sur la surtaxe d'impôt sur les sociétés relancent l'idée d'une adoption de la proposition de directive (à ce stade toujours bloquée par le veto hongrois) par une voie détournée i.e. :
 - Soit par une coopération renforcée :
 - L'autorisation de procéder à une coopération renforcée est accordée par le Conseil des ministres, qui statue à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission et après approbation du Parlement européen.
 - au moins 55 % des Etats de l'UE (15 Etats) représentant 65 % de la population européenne
 - Une fois l'autorisation donnée, 9 pays au moins doivent participer à cette coopération qui ne s'applique qu'à ces derniers
 - Soit par l'introduction dans le droit interne avec coopération « opérationnelle » entre les Etats ayant pris la même position.

A noter la publication de la [proposition de législation UK](#)

Pilier 2 : des précisions sur la simplification et les obligations à venir attendues pour la fin 2022

- A ce stade, **la seule mesure existante est la suivante : "Règle de minimis"**
 - Double règle cumulative :
 - CA inférieur à 10 M€ dans le pays
 - Déficit/profit GLoBE inférieur à 1M€ dans le pays
 - Les deux conditions sont calculées sur une moyenne (valeur de l'exercice en cours et des deux exercices précédents)
- Toutefois des discussions sont en cours sur les aspects suivants :
 - L'OCDE travaille sur le dispositif permettant aux entreprises d'écarter l'application du Pilier 2 dès lors que leurs taux d'imposition déterminés sur la base des CBCR fiscaux excèdent un certain pourcentage (au-dessus-de 15 %) :
 - **mais celui-ci ne serait que temporaire i.e. pour une durée comprise entre 2 et 5 ans** (le caractère temporaire de la mesure permettrait de convaincre les pays opposés à sa mise en œuvre)
 - **à l'issue de cette période le CBCR devrait faire l'objet d'ajustements** : les discussions portent essentiellement sur le traitement des impôts différés et les crédits d'impôt)

Pilier 2 : des précisions sur la simplification et les obligations à venir attendues pour la fin 2022

- Ce qui figure dans les commentaires OCDE à ce stade :
 - Principe : toutes les entités doivent déposer la déclaration Pilier 2 auprès de l'administration de son pays. En présence de plusieurs entités dans le pays, l'une d'entre elles peut être chargée de déposer les déclarations pour toutes les autres.
 - Toutefois, la société mère peut déposer la déclaration pour l'ensemble des entités du groupe à la condition que les pays en cause soit partie à un « *qualifying Competent authority agreement* » c'est-à-dire une convention bilatérale ou multilatérale prévoyant une clause d'échange automatique de renseignements. Les Etats sont en charge de publier la liste des Etats concernés.
 - Dans ce dernier cas, les filiales locales devront notifier l'identité, la localisation de l'UPE
 - Le contenu de la déclaration est défini dans le cadre du GLOBE information framework
- Toutefois, L'OCDE travaille sur un dispositif plus souple où :
 - Le pays du siège de la mère recevrait l'ensemble des informations relatives à tous les pays
 - Les administrations des autres pays d'implantation recevraient :
 - des données générales sur le groupe
 - des informations spécifiques au calcul de l'impôt supplémentaire concernant leur seul pays
 - les échanges d'informations s'effectueraient entre autorités fiscales afin d'exclure toutes demandes directes aux entreprises (à l'instar du dispositif applicable aux CBCR fiscaux)

La notion d'établissement stable: principes

- Installation: un local à disposition
- Fixité : un certain degré de permanence
- Exercice d'activités
- Pertinence relative du critère de l'indépendance

INSTALLATION

- NECESSITE D'UN LOCAL

Le simple fait de pouvoir en disposer suffit,

Attention : cela peut être le siège de la filiale.

FIXITE

- Il faut un certain degré de permanence.

Attention :

- la courte durée n'exclut pas l'établissement stable
- En revanche le prolongement d'un chantier peut créer un établissement stable
- De même que la succession de chantier

Exercice d'activités

- il faut que l'entreprise «travaille » au moyen de l'installation
- Le point de départ sont le point de départ par opposition à la mise en place.
- La cessation est la fermeture définitive

Exemples : faisceau d'indices

- Le juge détermine parfois en fonction d'un faisceau d'indices sans nécessairement raisonner de façon très rigoureuse et même sur des raisonnements assez approximatifs :
 - CAA Bordeaux 7 avril 2016 n° 14BX00225, 4^e ch. arrêt définitif concernant un maçon domicilié au Portugal dont il a été jugé qu'il disposait d'un établissement stable en France au motif qu'il y exerçait une activité professionnelle et qu'il y disposait d'un hébergement lorsqu'il était présent en France (les conséquences en ont été tirées tant en impôt sur les sociétés qu'en matière de TVA) ;
 - CAA Paris 8 mars 2017 n° 15PA03129, 2^e ch., Sté Singleton Institute, arrêt définitif concernant une société belge qui ne possédait pas de locaux en Belgique et qui a été considérée comme disposant d'un établissement stable en France au motif que son chiffre d'affaires provenait en quasi-totalité de prestations de formation en France effectuées sous l'enseigne d'une société française apparentée (rectifications en impôt sur les sociétés et TVA).

Exemple 2 : un siège de direction

- il ne s'agit pas « du » siège de direction de l'entreprise, mais « d'un » siège de direction, c'est-à-dire d'un lieu où une entreprise prend certaines décisions (par exemple, lieu de la réunion de certains organes sociaux).

C'est le cas notamment lorsque le dirigeant est résident français et que la société est enregistrée à l'étranger.

Il existe de nombreux cas de jurisprudence qui prennent toujours en considération des éléments de faits.

Exemple 3 : une succursale

- La notion de succursale n'est pas définie par les conventions fiscales.
- En pratique, une société étrangère qui a enregistré une succursale en France pourra difficilement soutenir qu'elle n'a pas d'établissement stable en France
- Attention, à l'inverse la simple souscription de déclaration même enregistrée par l'Administration française ne vaut pas reconnaissance par celle-ci de l'existence d'un établissement stable. (*CAA PARIS 15 avril 2014 Ste Mercurio SPA*)

Exemple 4 : un bureau

- Tout bureau sauf :
 - les bureaux d'achat ou de liaison
 - Les « simples » domiciliations

Exemple 5 : une usine ou un atelier

- S'ils sont en exploitation
- S'ils assurent un service après vente

Exemple 6 : un lieu d'extraction de ressources naturelles

- Sont considérés comme des établissements stables avec des spécificités conventionnelles:
 - Mines
 - Carrières
 - Lieu de pompage (terre ou mer)

Exemple 7: sur la durée d'un chantier de construction ou de montage

- Les conventions OCDE retiennent en général une durée supérieure à 12 mois
- Les conventions ONU qui comprennent également les activités de surveillance retiennent en général une durée supérieure à 6 mois

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 1

- Selon les commentaires de l'OCDE (C (5) n° 50), cette expression ne couvre pas seulement la construction de bâtiments, mais aussi celles:
 - de routes,
 - de ponts ou de canaux,
 - la pose de conduites
 - le terrassement et le dragage.

Il peut également s'agir du montage d'installations techniques et de machines.

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 2

- Depuis la révision de janvier 2003, l'OCDE considère que la « rénovation » est incluse lorsqu'elle suppose d'importants travaux de structure, de même que l'installation de machines complexes.
- Le paramétrage pourrait-il être considéré comme entraînant la création d'un établissement stable ?

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 3

- L'étendue de la notion de chantier est variable d'une convention fiscale à l'autre, en fonction des intérêts en jeu et du résultat des négociations menées par les États lors de la conclusion de la convention fiscale.
- D'une manière générale, les pays en développement sont naturellement enclins à donner à la notion de chantier l'interprétation la plus large possible.

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 4

- depuis la révision de janvier 2003, l'OCDE considère que la règle des douze mois s'applique à l'organisation et à la supervision sur place du chantier ;
- le comité des affaires fiscales de l'OCDE estime en ce sens que « le paragraphe 3 s'applique à l'organisation et à la supervision sur place du chantier de construction d'un bâtiment.
- Les États souhaitant modifier le libellé du paragraphe pour s'assurer expressément de ce résultat sont libres de le faire dans le cadre de leurs conventions bilatérales » (Commentaires OCDE, C (5) n° 50).

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 5 la durée

- Objet de nombreux contentieux
 - Année civile ?
 - Durée glissante ?
- L'instrument multilatéral destiné à introduire dans les conventions internationales différentes mesures « anti-beps » contient un dispositif anti-fractionnement qui pour les conventions fiscales « couvertes » conduit à ce que soient ajoutées les durées d'entreprises étroitement liées dans « certaines conditions »

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 6 durée

- La France a formulé une réserve explicite sur ce point qui ne s'applique pas en tout état de cause

SAUF

Si la convention avec le pays concerné n'en dispose autrement

Exemple convention franco luxembourgeoise du 20 mars 2018

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 7 la convention franco luxembourgeoise

- Article 5 de la convention: Etablissement stable
 - Article 5-3. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois.

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 8 la convention franco luxembourgeoise

- Art 3.1: À seule fin de déterminer si la période de douze mois visée au paragraphe 3 a été dépassée,
 - a) lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce des activités dans l'autre État contractant à un endroit qui constitue un chantier de construction ou de montage et que ces activités sont exercées pendant une ou plusieurs périodes qui, au total, dépassent 30 jours sans dépasser douze mois,
 - b) lorsque des activités connexes sont exercées sur le même chantier de construction ou de montage pendant des périodes différentes de plus de 30 jours chacune par une ou plusieurs entreprises étroitement liées à la première entreprise,

Ces périodes différentes sont ajoutées à la période totale pendant laquelle la première entreprise a effectué des activités sur ce chantier de construction ou de montage.

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 9 la convention franco luxembourgeoise

- 4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas «établissement stable » si :
- a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;
- b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;
- c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;
- d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ;
- e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité non énumérée aux alinéas a) à d), à condition que cette activité revête un caractère préparatoire ou auxiliaire ;
- f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 10 la convention franco- luxembourgeoise

- 4.1 Le paragraphe 4 ne s'applique pas à une installation fixe d'affaires utilisée ou détenue par une entreprise si la même entreprise ou une entreprise étroitement liée exerce des activités d'entreprise dans la même installation ou dans une autre installation dans le même État contractant et
 - a) lorsque l'une de ces installations constitue un établissement stable pour l'entreprise ou pour l'entreprise étroitement liée au regard des dispositions du présent article,
 - ou b) lorsque l'activité d'ensemble résultant du cumul des activités exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, ne revêt pas un caractère préparatoire ou auxiliaire,

à condition que les activités d'entreprise exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, constituent des fonctions complémentaires qui s'inscrivent dans un ensemble cohérent d'activités d'entreprise.

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 12 la convention franco- luxembourgeoise

- Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, mais sous réserve des dispositions du paragraphe 6, lorsqu'une personne agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise et, ce faisant, conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, et que ces contrats sont
 - a) au nom de l'entreprise, ou
 - b) pour le transfert de la propriété de biens appartenant à cette entreprise ou pour la concession du droit d'utiliser de tels biens ou des biens que l'entreprise a le droit d'utiliser, ou
 - c) pour la prestation de services par cette entreprise,

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 13 la convention franco- Luxembourgeoise

Cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe.

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 14 la convention franco- Luxembourgeoise

6. a) Le paragraphe 5 ne s'applique pas lorsque la personne qui agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant exerce dans le premier État une activité d'entreprise comme agent indépendant et agit pour l'entreprise dans le cadre ordinaire de cette activité. Toutefois, lorsqu'une personne agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée, cette personne n'est pas considérée comme un agent indépendant au sens du présent paragraphe en ce qui concerne chacune de ces entreprises.

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 15 la convention franco-Luxembourgeoise

- b) Aux fins de l'application du présent article, une personne est étroitement liée à une entreprise si, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, l'une est sous le contrôle de l'autre ou toutes deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou entreprises. Dans tous les cas, une personne est considérée comme étroitement liée à une entreprise si l'une détient directement ou indirectement plus de 50 % des droits ou participations effectifs dans l'autre (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 % du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société), ou si une autre personne détient directement ou indirectement plus de 50 % des droits ou participations effectifs (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 % du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droit ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société) dans la personne et l'entreprise.

Exemple 7: un chantier de construction ou de montage suite 16 la convention franco- Luxembourgeoise

- 7. Le fait qu'une société qui est un résident d'un État contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre État contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

Les Agents

- En l'absence de véritable installation fixe d'affaires, une entreprise peut néanmoins avoir un établissement stable là où elle est représentée par un agent qui dispose du pouvoir de l'engager (cette notion doit s'interpréter en fonction de la rédaction des conventions fiscales ;
- L'OCDE précise qu'il s'agit d'un « critère de rechange » (Commentaires OCDE, C (5) n° 100). Il doit s'agir d'un agent dépendant, qui peut être une personne physique ou une société, habilité à traiter les contrats de l'entreprise et exerçant son activité dans les domaines caractéristiques de l'existence d'un établissement stable.
- Ces conditions sont cumulatives : si l'une d'entre elles n'est pas remplie, on ne se trouve pas en présence d'un établissement stable.

Les agents suite 1

- **LA NOTION** : En général, les conventions fiscales indiquent qu'une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable du seul fait qu'elle exerce son activité par l'intermédiaire d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leurs activités. Pour être constitutif d'un établissement stable, l'agent doit donc être dépendant. La notion d'agent indépendant n'est pas précisée par les conventions fiscales.

•

Les agents suite 2 – Critère de l'indépendance

- En principe, un agent peut être considéré comme indépendant dans les circonstances suivantes :
 - il agit en son nom propre, quelle que soit la dénomination sous laquelle il se présente (courtier, dépositaire, commissionnaire, etc.) ;
 - et il n'a pas de lien de subordination avec l'entreprise pour le compte de laquelle il agit

Les agents suite 3

- Ni juridique : cas du représentant qui traite avec une clientèle qui lui est propre, qui n'engage que sa responsabilité, qui n'est pas lié par un contrat de travail, mais par un contrat de services.
 - Il peut naturellement recevoir des directives de la part de l'entreprise, mais si ces directives sont très précises et si le représentant doit systématiquement en référer pour accord à l'entreprise avant toute démarche, l'indépendance juridique ne serait pas nécessairement caractérisée ;
 - CE 21 janvier 2021 n° 429996, 10^e et 9^e ch., SMABTP : RJF 4/21 n° 409 Selon les conclusions du rapporteur : un agent peut être « dépendant » au sens de la convention alors même qu'il n'existe aucun lien de subordination au sens du droit du travail (...) », « il convient d'apprécier le degré d'autonomie de l'agent à l'égard de l'entreprise contribuable, qui dépend en particulier du pouvoir décisionnel réel du premier, du caractère plus ou moins détaillé des instructions que lui adresse la seconde et des prérogatives de contrôle et de sanction dont elle dispose à son égard »;

Les agents suite 4

- ni économique : cas du représentant rémunéré par une commission et prenant lui-même en charge ses frais. Mais lorsque cet agent consacre la quasi-totalité de son activité à une même entreprise, il peut éventuellement être considéré comme un établissement stable, même s'il est juridiquement autonome, faute d'indépendance économique (son revenu provient, en effet, presque exclusivement d'une même source). De même si l'agent ne supporte aucun risque économique, celui-ci étant reporté sur l'entreprise pour le compte de laquelle il agit. Sur les précisions apportées sur ce point par le comité des affaires fiscales de l'OCDE en 2017. À noter que les mêmes précisions sont apportées par l'instrument multilatéral et qu'elles sont donc applicables aux conventions fiscales couvertes sous réserve que l'autre État ait retenu la même approche que la France.

Les agents suite 5

- L'appréciation de l'indépendance d'un agent est, relève au premier chef des circonstances de fait.
- Pour éviter l'établissement stable, sous réserve que les circonstances le permettent et qu'il n'y ait pas dépendance économique, l'essentiel est d'exclure tout rapport de préposé à commettant en indiquant, par exemple, dans le contrat :
 - que l'agent ne fait pas partie du personnel de l'entreprise ;
 - qu'il est rémunéré à la commission et ne perçoit pas de rémunération fixe ;
 - qu'il prend lui-même en charge divers frais (par exemple, des frais de dépôt et de conservation de brevets, etc.) et qu'il a une activité autonome.
 - Cela n'exclut pas, bien entendu, que cet agent rende des comptes, dans le cadre normal de ses activités professionnelles. Il importe seulement de montrer qu'il s'agit d'un mandataire indépendant qui rend certes des comptes sur la gestion de son mandat, mais qui agit comme un prestataire de services, autonome par rapport à l'entreprise.

Les agents suite 6 : cas des filiales

- Une filiale ne constitue pas un établissement stable ; cette remarque d'évidence est souvent confirmée par les conventions fiscales qui reprennent le paragraphe 7 de l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE :
- « Le fait qu'une société qui est un résident d'un État contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre État contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre. »
- Mais une filiale peut aussi être un établissement stable de sa société mère (ou d'une autre société du groupe ou hors groupe). En effet, les « agents » visés par les conventions fiscales s'entendent, d'une façon générale, des « personnes », qui peuvent naturellement être aussi bien des personnes physiques que des personnes morales ; celles-ci peuvent donc caractériser des établissements stables si les conditions sont remplies.
- Si une filiale peut être considérée comme un établissement stable, cela ne signifie pas que sa personnalité fiscale disparaisse, mais simplement que la filiale caractérise « en outre » un établissement stable de sa société mère (ou, d'ailleurs, d'une quelconque société du groupe, ou hors groupe). Il y a, dans ce cas, deux contribuables, la filiale et l'établissement stable.

Les agents suite 7 : cas des filiales

- il peut en résulter des doubles impositions puisque les bénéficiaires sont alors imposés à la fois au nom de la filiale, en tant qu'entité distincte, et au nom de sa société mère, en tant qu'établissement stable de la société étrangère.
- Comment éviter cette double imposition ?

Les agents suite 8 : cas des filiales

- Faire admettre en déduction la commission « d'agent » qui a été versée à la filiale
- La double imposition ne résultant que de la différence de valorisation de pleine concurrence faite par le service vérificateur
- Sous la double réserve :
 - que l'imposition étant en général établie selon la procédure de taxation d'office la charge de la preuve incombera au contribuable
 - Que la prescription sera de 10 années

Les agents suite 9 : l'OCDE 2017

- Dans le cadre de l'instrument multilatéral l'OCDE a recommandé l'extension des cas où des agents peuvent constituer des établissements stables
- Elargissement de la notion de dépendance qui devra être apprécié en fonction des faits et circonstances pertinents étant entendu que le critère sera satisfait en présence d'une participation directe ou indirecte de plus de 50%

Les agents suite 10 : l'OCDE 2017

- Suppression de la condition tenant à la conclusion des contrats :
possibilité d'être considéré comme établissement stable si l'agent **joue habituellement le rôle principal** menant à la conclusion des contrat

Ex : Sollicite et reçoit les commandes

Les agents suite 11

- La présence d'un agent dépendant ne constitue pas à elle seule un établissement stable.
- Il faut encore, selon l'expression traditionnellement employée par les conventions fiscales (celles qui ne sont pas modifiées sur ce point par l'instrument multilatéral), que cette personne dispose de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise étrangère et qu'elle exerce habituellement ces pouvoirs.

Les agents suite 12

- L'idée générale est qu'il n'y a établissement stable que si l'entreprise est engagée dans des activités commerciales d'une « certaine étendue » dans l'État considéré (Commentaires OCDE, C (5) n° 83).
- Que l'agent doit négocier **tous** les éléments du contrat
- Que ces contrats soient relatifs à l'activité **propre** de l'entreprise
- Exercer ces pouvoirs de façon habituelle

L'économie numérique - Position de la France

- Communiqué n° 399 du ministre de l'économie et des finances du 16 mars 2018 ; réponse Rouillard, n° 13220 : JOAN 16 avril 2019 p. 3569:

La France, comme un grand nombre d'États, est convaincue que la participation des internautes à la création de cette valeur constitue une source particulière de profits pour certains opérateurs dont le modèle économique repose sur la collecte et la valorisation intensive de leurs données et que cela rend indispensable une répartition plus juste du droit d'imposer en fonction du lieu où ces profits sont créés.

Contrôle et sanctions

- Mise en œuvre fréquente de l'article L 16 B visite domiciliaires
- Absence de FEC
- Absence de comptabilité
- Mise en œuvre de la procédure de taxation d'office avec renversement de la charge la preuve
- Taxation éventuelles des associés (article 109-11°, 111c

Contrôle et sanction

- IS
- TVA
- Impôts de production CET
- Retenue à la source

Conséquences pénales

- Fraude fiscale
- Blanchiment

Le rescrit Etablissement stable

- L'octroi de la garantie est subordonné au respect des conditions suivantes :
 - le contribuable doit être résident d'un pays lié à la France par une convention fiscale ;
 - il doit avoir déposé une demande écrite par lettre recommandée avec accusé de réception adressée au directeur général des finances publiques (ou déposée contre remise d'un récépissé) ; il n'est pas exigé que la demande soit déposée préalablement à l'opération ([BOI-SJ-RES-10-20-20-50 n° 30](#)) ;
 - il doit avoir fourni une description précise et complète de la situation de fait qui motive sa demande et donné toutes les informations nécessaires pour permettre à l'administration de prendre une décision ;
 - il doit s'agir d'un contribuable de bonne foi.